

VERGİ HUKUKUNDA TEBLİGAT

ve

28.11.2017 Tarihli 7061 Sayılı Kanunla Getirilen Değişiklikler

Stajyer Avukat Mustafa ALKAN – Staj Sicil No: 14146



DANIŞMAN AVUKAT: Av. Mustafa COŞKUN

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	3
I. GİRİŞ.....	4
II. TEBLİGAT HUKUKUNDA VERGİ YARGISI İLE DİĞER YARGILAR ARASINDAKİ FARKLILIKLAR.....	5
A. Türk Yargısında Tebligat Hukuku.....	5
B. Vergi Usul Kanununda Tebligat.....	7
B.1 Tebligat Kavramı ve Tebligat Hükümlerinin Açıklanması...	7
B.2 Tebliğ Yapılacak Kimseler.....	7
B.2.a. Gerçek Kişiler.....	7
B.2.b. Tüzel Kişiler.....	9
B.2.c. Kamu İdare Ve Müesseseleri.....	9
B.2.d. Yabancı Ülkelerde Bulunan Kişiler.....	9
B.3. Tebliğ Yöntemleri.....	10
B.3.a Posta İle Tebliğ.....	10
B.3.b Memur Vasıtası İle Tebliğ.....	15
B.3.c Dairede ya da Komisyonunda Tebliğ.....	16
B.3.d Elektronik Ortamda Tebliğ.....	17
B.3.e İlan Yolu İle Tebliğ.....	19
III. USULSÜZ TEBLİGATIN SONUÇLARI.....	21
A. Tebliğ Edilen Belgelerde Usulsüzlük.....	21
B. Tebliğ Yönteminde Usulsüzlük.....	21
VI. SONUÇ.....	22
KAYNAKÇA.....	23

KISALTMALAR

1. Vb.	ve benzeri
2. Vd.	ve diğ erleri
3. TBB	Türkiye Barolar Birliğı
4. VUK	Vergi Usul Kanunu
5. Syf.	Sayfa
6. Dş.	Danıştay
7. D.	Daire
8. Dp.	Dipnot
9. E.	Esas
10. K.	Karar
11. TK	Tebliğat Kanunu
12. An.	Anayasa
13. Stj.	Stajyer
14. Av.	Avukat
15. m.	Madde
16. An.	Anayasa
17. Prof.	Profesör
18. Doç.	Doçent
19. Dr.	Doktor
20. AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
21. TC	Türkiye Cumhuriyeti

GİRİŞ

Genel anlamda tebliğ, bir kimse hakkında hüküm ifade edecek bir yazının o kimseye iletilmesidir. Bu yazı resmi bir işlem hakkında bilgilendirme niteliği taşımalı ve belirli usul ve esaslar içinde iletilmelidir. Tebligatı tanım olarak incelediğimizde ise hukuksal bir işlemin muhatabı kimsenin bilgisine sunulması ve kişinin haberdar olması için yetkili makamın, kanunun öngördüğü esas ve usullere uygun bir biçimde yazı veya ilan yoluyla yaptığı belgeleme işlemidir.¹

Bir hukuk devletinde kişi haberi olmadığı suç ve cezalar dolayısıyla yargılanamayacağı için tebligat bir hukuk devletinde olmasa olmaz zorunluluklardan birisidir. Keza tebligat Anayasamızın 36. Maddesi ile de sabitlenmiş olan adil yargılanma hakkının bir yansımasıdır. Adil yargılanma hakkının bir unsuru olan hukuki dinlenilme hakkı, hak sahiplerinin hukuki bir prosedürde (dava, icra takibi veya çekişmesiz yargı işi vb.), tarafların prosedür hakkında bilgi sahibi olmalarını gerektirir.² Vergi Kanunlarında belirlenmiş olan sürelerin işlemeye başlaması için usulüne uygun yapılmış bir tebliğ işlemi zorunludur. Çünkü işlemin muhatabı olan kişi veya mükellef kendisiyle ilgili olan durumu öğrenmeli ve böylece kendisini savunabilmelidir. Bu durum sadece vergi yargında değil hukuk ve ceza yargısında da bu şekildedir. Keza kendisi hakkında yapılan suçlamalardan veya hakkında başlatılmış olan bir icra takibinden haberdar olamayan kişi, yapması gereken itirazları yapamayacak, kendisini savunamayacaktır. Vergilendirme sürecince geçerli olan vergi ödevine ilişkin süreler ile idari ve yargısal süreler tebliğ tarihinden itibaren işlemeye başlamaktadır.³ Anayasamızın temel ilkelerinden birisi olan adil yargılanma hakkı uyarınca bir kişi kendisi hakkında yapılan işlemlerden haberdar olmak zorundadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 21. Maddesine göre tebliğ; *vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir*. Vergi hukuku alanında ise tebliğ, yükümlü, sorumlu ya da ilgili hakkında hukuki sonuç doğuracak vergilendirme ile ilgili belge ve yazıların bu kimselere Vergi Usul Kanunu'nun 93 vd. maddelerinde belirlenen esaslara uygun olarak

¹ TBB Dergisi 2014 (114), Nesibe KURT KONCA, Türk Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri (E.T : 10.06.2019)

² TBB Dergisi 2014 (114), Nesibe KURT KONCA, Türk Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri (E.T : 10.06.2019)

³ Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Ankara, Yetkin Basımevi, 2007

iletilmesidir.⁴ Tebligatı yapmak durumunda olan idari makamlar, geçerli bir vergilendirme işlemini tesis edebilmeleri için öngörülen sıkı şekil şartlarına uymak durumundadırlar.⁵ Bu kurallara uymamaları durumunda ise bazı hukuka aykırılıklar meydana gelirken, idareyi telafi edilemez zararlara maruz bırakabilmektedir. Bir vergilendirme olayının kronolojik sıralaması tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil şeklinde bahsedilebilir. Buradan da anlaşılacağı üzere tebliğ aşaması tarh ile tahakkuk arasında bulunan zorunlu bir köprü olup, düzgünce yerine getirilmemesi durumunda tahakkuk işlemi gerçekleşmemiş olacaktır. Bu nedenle ikmalen, re'sen veya idarece yapılan bir tarhiyat işlemi ile verginin ödenebilir hale gelmesi için tebligatın yapılarak tarhiyat işleminden muhatabın haberdar edilmesi gerekir.⁶

Tebliğ işlemi asıl işlemin ilgiliye duyurulmasına aracılık eden işlemdir. Bu nedenle asıl işlem olan tarhtan ayrılarak tek başına davaya konu edilemez.⁷ Tarhiyattan ayrı olarak dava edilemeyen tebliğ işlemi tarhiyatla birlikte dava edildiğinde, - dava davacı lehine sonuçlanması durumunda- doğal olarak verginin tarhiyatı da iptal edilecek ve vergi tarhiyattan terkin edilecektir. Tüm işlemlerle böylesine bağlı tebliğ aşamasının titizlikle yürütülmesi gerekmektedir. Keza geriye kalan tüm işlemlerin belirleyicisi olmaktadır.

II. TEBLİGAT HUKUKUNDA, VERGİ YARGISI İLE DİĞER YARGILAR ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

A. TÜRK YARGISINDA TEBLİGAT HUKUKU

Tebliğat hukukunun bu denli öneminden dolayı bu yönde ayrıntılı pozitif düzenlemeler yapılmıştır. Tebligat Hukukunun iki temel kaynağı 7201 sayılı 1959 sayılı Tebligat Kanunu ve 25.01.2012 tarihinde yayınlanarak Tebligat Tüzüğü'nün yerini alan Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmeliktir.⁸ Diğer kaynaklarında bakacak olursak Elektronik Tebligat Yönetmeliği, PTT İşletmesinin Tebligat İşletme Esasları, 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu da Tebligat Hukukunun kaynaklarındandır.

⁴ Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Ankara, Yetkin Basımevi, 2007

⁵ Doç. Dr. Doğan Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, Yaklaşım Yayınları, 2. Bası, Bursa, 1997, syf. 3

⁶ Mehmet Yüce, Muhammet Çelik, Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku, Ekin Yayınları, Bursa, 2017, syf. 6

⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Vergi Hukuku, Ekin Yayınları, 9. Baskı, 2018, syf. 194

⁸ TC Adalet Bakanlığı, Eğitim Dairesi Başkanlığı, Aday Memur Hazırlayıcı Eğitimi, Tebligat Hukuku Ders Notu (E.T. : 12.06.2019)

Tebliğat Hukukunun en önemli kaynağı 7201 sayılı Tebliğat Kanunu'dur. Tebliğat Kanununun 1. Maddesinde “ *Kazaî merciler, 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar, (IV) sayılı cetvelde yer alan sosyal güvenlik kurumları ile vakıf yükseköğretim kurumları, il özel idareleri, belediyeler, köy hükmî şahsiyetleri, barolar ve noterler tarafından yapılacak elektronik ortam da dâhil tüm tebliğat, bu Kanun hükümlerine göre Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü veya memur vasıtasıyla yapılır.*” Denilmektedir. İlgili maddeden de anlaşılacağı üzere Türkiye Cumhuriyeti’ndeki tüm tebliğat bu kanun hükümlerince yapılmaktadır.

Ancak tebliğat konusunda genel kanun olan Tebliğat Kanunu dışında özel kanunlara göre de tebliğat işlemleri yapılmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu bu özel kanunlardan biridir. 7201 sayılı kanunun 51. Maddesinde “ *Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfi kan yapılır.*” Denilmektedir. Haliyle vergi yargısı ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki tebliğat hükümleri ile bağlıdır. 7201 sayılı kanunun 51 maddesinde bu şekilde belirtilmiş olsa da vergi mahkemelerince yapılan tebliğ işlemleriyle ilgili nasıl bir yol izlenmesi gerektiği hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir.⁹ Çünkü İdari Yargılama Usulü Kanununun 60. Maddesinde vergi mahkemelerince yapılacak her türlü tebliğat işleminin Tebliğat Kanununa tabi olacağından bahsedilmiştir. Her ne kadar vergilendirme ile ilgili işlemlerde tebliğat konusunda Vergi Usul Kanunundaki tebliğat hükümleri uygulanırken, kanun koyucu vergi mahkemelerini vergi idaresinden ayırarak tebliğ işlemleri ile ilgili Tebliğat Kanununa bağlı kalmasını istemiştir.

Bunun dışında ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunun 8. Maddesinde de görüleceği üzere, aksine bir hüküm bulunmadığı sürece bu kanundaki işlemlerin tebliğinde 213 sayılı kanunun tebliğat hükümlerinin uygulanacağından bahsedilmektedir.

213 sayılı kanunun dışında Gümrük Kanununda, İcra İflas Kanununda, Ceza Muhakemeleri Kanununda vb. tebliğat kanununun uygulanmayacağı özel hükümler bulunmaktadır.

⁹Mehmet Yüce, Muhammet Çelik, Karşılaştırmalı Vergi Tebliğat Hukuku, Ekin Yayınları, Bursa, 2017 , syf. 16

B. VERGİ USUL KANUNU'NDA TEBLİGAT

B.1. Tebligat kavramı ve Tebligat Hükümlerinin Açıklanması

Vergilendirme süreci şu şekilde işlemektedir. Öncelikle verginin tarhı, akabinde tebliği, tahakkuku ve tahsili olarak sonuçlanmaktadır. Verginin tahakkuku verginin ödeme aşamasında gelmesi anlamına gelmektedir. Ancak verginin ödeme aşamasında gelmesi için öncelikle tebliğ aşamasının başarıyla tamamlanması gerekmektedir.

213 sayılı VUK'un 21. Maddesine göre tebliğ, ‘‘ vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. ‘’ olarak tanımlanmaktadır. Bu maddeden de anlaşılacağı üzere tebligat yazılı olarak yapılmalıdır. Yapılacak olan tebligatın konusunu oluşturan belgeler; yoklama ve düzeltme fişleri, vergi dairesi tarafından vergi mükellefinin ödevleri için yapılan bildirimler, vergi ve ceza ihbarnameleri, takdir komisyonu kararları, uzlaşma tutanakları, inceleme raporları şeklindedir.¹⁰

Tebliğat, 213 sayılı VUK'un 93 vd. maddelerinde açıklanmıştır. 94 ila 98. Maddeler arasında tebliğ yapılacak kişiler, 98 ila 107/A Maddeleri arasında ise tebliğ yöntemleri açıklanmıştır. Vergilendirme ile ilgili bütün tebligatlar işte bu hükümlere göre yapılmak zorundadır.

B.2. Tebliğ Yapılacak Kimseler

B.2.a. Gerçek Kişiler

Gerçek kişilerde tebliğ, yükümlü, sorumlu ya da ilgilinin kendisine yapılır. Tebligat yapılacak kişinin velayet ya da vesayet altında olması ya da kendisine kayyum tayin edilmesi halinde, tebligat, veli, vasi, ya da kayyuma yapılmaktadır.(VUK.m. 95)¹¹ Vergi Usul Kanununun 94/1 maddesinde tebliğin mükelleflere , bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine yapılabileceğinden bahsetmiştir. Eğer kişinin vasisi var ise kural olarak tebligat bu kişiye yapılacaktır. Çünkü vesayet altında olan kısıtlılar vesayet makamının izniyle dava açabilmektedir. Bu konu üzerine Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu: 2004/ 632 Esas: 2005 / 469 Karar numaralı kararda şu şekilde belirtmiştir. ‘‘ Dosyanın incelenmesinden, davacının

¹⁰ Yavuz Atar, Vergi Hukuku, Mimoza Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Konya, 2004, s. 79.

¹¹ Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Ankara, Yetkin Basımevi, 2007

hükümlülüğü nedeniyle Kadıköy 2. Sulh Hukuk Mahkemesinin 21.3.2000 günlü ve E:2000/23, K:2000/185 sayılı kesinleşmiş kararıyla kendisine eşinin vasi olarak atandığı, idarece 11.11.2002 tarihinde yapılan yoklamada davacının cezaevinde hükümlü olduğunun mahalle muhtarı nezdinde tespit edildiği, ödeme emrine konu vergi, ceza ihbarnamelerinin 13.1.2003 tarihinde davacıya cezaevinde tebliğ edildiği, davacının tebligatın vasisine yapılması istemli dilekçesinden sonra kamu alacağının kesinleştiği ileri sürülerek düzenlenen ödeme emirlerinin vasiye tebliğ edildiği anlaşılmış olup, hükümlülüğü nedeniyle cezaevinde bulunan ve kendisine vasi atanan vesayet altındaki davacı adına, dava konusu ödeme emirlerine karşı dava açılabilmesi için vesayet makamından (sulh hukuk mahkemesi) izin alınması gerektiğinden bu konunun araştırılarak, izin alınmamış ise sonucuna karar verilmesi gerektiğinden mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.”¹² Belirtilen Danıştay kararında da görüleceği üzere kişinin vasisi olması durumdan tebligat bu kişiye yapılacak olup, cezaevinde kısıtlı bulunan mükellefe yapılan tebligat usulsüz olacaktır.

Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesine göre tebligat yapılacak kişiler arasında yer alan kanuni temsilciler, küçük ve kısıtlı gerçek kişilerin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu olmaktadır. Kanuni temsilciler kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmedikleri takdirde, normal şartlarda asıl mükellefin malvarlığından alınmakta olan vergi borcu tahsil edilemediği için, vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni temsilcinin malvarlığından alınacaktır.¹³ Kişinin kendisi tarafından yetkilendirilmiş genel bir vekili varsa, tebliğ ona da yapılabilir.(VUK.m. 95/1) Bu işlemin geçerli olabilmesi için, vekaletnamenin tebellüğ yetkisini genel olarak kapsaması yeterlidir.¹⁴ Vergi mükellefi veya sorumlusu kendilerine vekil tayin etmişlerse; bu durumda, tebliğ tayin edilen vekillere yapılmak suretiyle usulüne uygun bir şekilde gerçekleşmiş olacaktır. Ancak vekil yerine mükellefe yapılan tebligatlarda, tebliğ ile amaçlandığı üzere mükellef bilgilenmek suretiyle vergilendirmeye ilişkin belgeleri kontrol etme imkanı bulmuş ve haklarını kullanmış ise söz konusu tebliğ hukuken geçerli sayılacaktır.¹⁵

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 94/3 maddesi uyarınca kendisine tebligat yapılacak kişi eğer ikametgâh adresinde değilse, onun yerine ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur veya müstahdemlerinden birine yapılabileceği belirtilmiştir. Ancak gene aynı maddenin devamında bu kişilerin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve

¹² Dş. 4.D. 28.03.2005 Gün ve 2004/ 632 E., 2005 / 469 K.

¹³Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2007, s. 39

¹⁴ Dş. 4.D. 14.10.1971 Gün ve 1970/852 E., 1971/6717 K.

¹⁵ Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, 6. Baskı, İstanbul, 2010, syf. 56.

bariz bir şekilde ehliyetsiz olduğunun belli olmaması gerektiğinden bahsedilmiştir. Burada sık karşılaştığımız çelişkilerden birisi de kişinin kendisine tebligat yapılamaması durumunda ikametgah adresinde bulunan ve tebligatı alan kişilerin o ikametgah adresinde oturmasının zorunlu olup olmadığıdır. Somut olaylarda karşılaştığımız üzerine bazen mükellefin adresinde bulunan ancak o adreste oturmeyen bir kişinin tebligatı aldığı görülmektedir. Bu durumda tebligatın usulsüz olup olmayacağı tartışılabilir. Ancak Danıştay 4.Dairesi vermiş olduğu 2006/ 4303 Esas, 2007 / 3365 Karar numaralı kararında ‘‘ Olayda, tebliğ esnasında davacının ikametgahında bulunan kardeşine yapılan tebligat Kanuna uygun olup, dava konusu ödeme emirlerinin dayanağını teşkil eden tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin davacı ile aynı adreste ikamet etmediği anlaşılan kardeşine tebliğ edilmesinin kanuna aykırı olduğu, bu nedenle usulüne uygun olarak kesinleşmiş bir amme alacağı bulunmadığı yolundaki Mahkeme kararı hukuka uygun görülmemiştir. ’’ Demıştır. Buna göre tebligatı alacak kişinin tebligat adresi olan ikametgah adresinde oturması gerekmeyip sadece orada an bulunması yeterlidir. Ancak bu kanaat şahsi görüşümce yanlıştır. Çünkü tebligat hukukunda aslolan kişiyi vergiden, cezadan vb. haberdar etmektir. Tebligatı alan kişinin o adreste oturup oturmadığının belirlenmemiş olması asıl mükellefin cezadan haberdar olma ihtimalini sakatlayacak olup, bu ayrımın gözetilmesi ve tebligatı alanın o adreste oturuyor olması şartı aranmalıdır.

B.2.b. Tüzel Kişiler

Tüzel kişilere yapılacak tebliğde, tebligat tüzel kişinin başkanına, müdürüne ya da tüzel kişiyi yetkili olan birine yapılır. Eğer vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan bir kurum söz konusu ise, bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılacak olan tebligat geçerli sayılacaktır. Aynı şekilde tüzel kişiliğin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebligatın bunlardan yalnızca birine yapılması da geçerli sayılacaktır. (VUK 94/2)

B.2.c. Kamu İdare Ve Müesseseleri

213 sayılı VUK’un 98. Maddesinde Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ için; bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılacağından bahsedilmiştir.

B.2.d. Yabancı Ülkelerde Bulunan Kişiler

Yabancı ülkede bulunan bir kişiye tebligat yapmak elbette ülke sınırları içerisinde bulunan bir kişiye tebligat yapmaktan çok daha zor ve meşakkatli olabilmektedir. Bu durumun sonuçlardan bazıları yabancı ülkede bulunan kişiye tebligatı ulaştıramamak, tebligatı

usulüne uygun yapamamaktır. Bu durum tebligatın usulsüz sayılmasına ve tarh edilen verginin tahakkuk edilememesi sonucuna yol açmaktadır. İşte VUK'un 97 maddesinde bu durumun önüne geçmek için bazı düzenlemeler getirilmiştir.

Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister. (VUK.m.97/1)

Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla de yapılabilir. (VUK.m.97/1)

Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslukuna gönderilir. (VUK.m.97/2)

Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır. (VUK.m.97/3)

Yabancı memlekette bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağlı bulundukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır. (VUK.m.97/4-5)

B.3. Tebliğ Yöntemleri

Vergi Usul Kanunu'nda 4 tane tebliğ yöntemine yer verilirken, bunlara elektronik tebliğin de eklenmesiyle 5 tane tebliğ yöntemi oluşmuştur. Tebliğ usulleri; posta yoluyla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, dairede ya da komisyonda tebliğ, elektronik yolla tebliğ ve ilan yoluyla tebliğ olmak üzeredir.¹⁶

B.3.a Posta İle Tebliğ

Vergilendirme işlemlerinde aslolan posta ile tebliğdir.¹⁷ Posta yoluyla tebligatı PTT idaresi tarafından yapılacaktır. Posta ile tebliğ usulü 213 sayılı kanunun 99 ila 102nci maddelerinde açıklanmıştır. Vergi Usul Kanununun 99. Maddesi gereğince posta ile tebliğde, şekli Maliye Bakanlığınca belirlenmiş özel zarflar kullanılır. Tebliğ edilecek vesika bu kapalı zarf içinde postaya verilmektedir. (VUK.m.99) Ayrıca bilinen adrese gönderilen mektuplar

¹⁶ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayınları, 5. Baskı, Bursa, 2014, s. 178.

¹⁷ Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Ankara, Yetkin Basımevi, 2007

posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır.(VUK.m.100.) Posta ile yapılacak tebliğ, yükümlü sorumlu ya da ilgilinin bilinen(en son) adresine yapılır.¹⁸

Bilinen adresler ise 213 sayılı kanunun 101. Maddesinde açıklanmıştır. Önceden 8 bent halinde sıralanmış olan bilinen adresler 28.11.2017 tarihli değişiklikle 3 bende indirilmiştir. 213 sayılı yasaya göre bilinen adresler; *Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri, Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri, 25.4.2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi* olmak üzere 3 tanedir.(VUK.m.101)

Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri ile yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adreslerine tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır ve tebliğ öncelikle bu adreste yapılır. (VUK.m.101)

İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır. (VUK.m.101) İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.(VUK.m.101.)

28.11.2017 tarihli değişiklikten önce bilinen adresler; *Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler, adres değişikliğinde bildirilen adresler, işi bırakmada bildirilen adresler, vergi beyannamelerinde bildirilen adresler, yoklama fişinde tespit edilen adresler, vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler, yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla), bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresleri* olmak üzere 8 bent halinde gösterilmiştir. Yapılan bu değişiklikle işi bırakmada bildirilen adresler, vergi beyannamelerinde bildirilen adresler, vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler bina ve arazi

¹⁸ Dş. 7.D 26.06.2003 gün ve E.2000/7736, K.2003/3745

vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler bilinen adres olmaktan çıkarılmış, 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi bilinen adreslere eklenmiştir.

Tebliğ evrakının teslimi ise 213 sayılı VUK'un 102. Maddesinde açıklanmıştır. Öncelikle tebliğ olunacak zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur. (VUK.m.102/1) Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ edilir. (VUK.m.102/2)

Tebliğat sırasında çeşitli durumlarla karşılaşılabilir. Bu özel durumlara aşağıda yer verilecektir.¹⁹

Muhatap tebellüğden imtina ederse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Posta memuru, durumu tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek, tebliğ olunacak evrakı tebliği yaptıran idareye teslim eder. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapıya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılır. (VUK.m.102/3) 28.11.2017 tarihli değişiklikten önce muhatabın tebellüğden imtina etmesi durumu farklı olup şu şekildedir. *Muhatap tebellüğden imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir.* Görüldüğü üzere muhatabın imtina etmesi durumu değiştirilmiş olup önceden muhatabın önüne bırakılacak olan tebliğat değişiklikle beraber artık tebliğatın idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 101 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan işyeri adreslerine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bu durumda 213 sayılı yasanın 101 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre işlem yapılır.(VUK.m.102/4) 101. Maddede bilinen adres olarak sayılan işyeri adreslerine tebliğe çıkılan hallerde tebliğ yapılacak muhatabın bu adreste bulunamaması durumu da gene 28.11.2017 tarihli değişiklikle getirilmiş bir uygulamadır.

¹⁹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) , Ekin Yayınları, 9. Baskı, 2018 syf. 198

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 101. Maddesinin birinci fıkrasının 3. Bendinde gösterilmiş olan MERNİS adresine tebliğ çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak kişinin adreste bulunmaması durumunda(geçici ayrılmaları da kapsar), öncelikle durum tebliğ memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilmek suretiyle tebliği gönderen idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliğ yapacak mercii kendisinin takdir edeceği münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarır. İkinci defa çıkarılan evrak da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının tebligatı gönderen idareden alınabileceğini gösteren bir pusula kapıya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır. Bu hüküm de 28.11.2017 tarihli değişiklikle değiştirilmiştir. Değişiklikten önceki halinde muhatabın geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirilmesi halinde keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyanı yapana imzalatılırdı. Bunun üzerine tebliği çıkaran tarafından belirlenen münasip bir süre sonra ikinci kez tebliğ çıkılırdı. İkinci defa da aynı şekilde tebliğ edilemezse artık tebligat ilan yoluyla yapılırdı. Değişiklikle ikinci defa çıkarılan tebligattan sonra ilan tebligat yapılma durumu kaldırılmış yeni hüküm getirilmiştir.

2017 tarihli değişiklikle birlikte getirilen münasip bir süre beklendikten sonra tebliğ çıkma durumu uygulamada bazı karışıklıklara yol açabilmektedir. Şöyle ki burada bahsedilen münasip sürenin miktarı hiçbir şekilde belirlenmemiş olması zaman zaman mükellefi veya vergi idaresini sıkıntıya düşürebilmektedir. Avukatlık stajımı yaptığım ofiste incelemiş ve dilekçesini yazmış olduğum bir davadan bahsetmek isterim. Müvekkil mükellefin adresine tebligat yapılmış ancak müvekkil adreste bulunamamıştır. Akabinde tebligat idareye gönderilmiş ve tekrar 4 gün sonra tebliğ çıkılmıştır. Ancak müvekkil o süre zarfı içerisinde yurt dışında akrabalarının yanında olup haliyle bu tebligatı da alamamıştır. Müvekkil gerekli evraklar ile 20 günlüğüne yurt dışında olduğunu kanıtlamıştır. Açmış olduğumuz davada dava dilekçesinde bu ayrıntının üzerine durup vergi idaresi tarafından münasip süreye uyulmadığından, 4 günün münasip süre olarak kabul edilemeyeceğinden, kanun koyucunun münasip ibaresini mükellefin herhangi bir sebeple adreste olmama ihtimali üzerine tekrar tebliğ çıkılarak kişiyi adreste bulma ve tebliği yapma amacıyla koyduğundan bahsettik. Aynı zamanda vergi idaresinin vergi borcunun zamanaşımına uğramasına engel olmak amacıyla böyle bir işlemde bulunduğundan bahsettik. Keza vergi borcu da zamanaşımına uğramak

üzereydi. Dava sonucunu stajının bitmesi sebebiyle öğrenememiş olsam da Vergi Mahkemesi vergi borcunun zamanaşımına uğrama ihtimalinin vergi dairesinin işlemlerini geciktirmesiyle alakalı olduğundan bahsetmiş ve tebligatın usule uygun olmadığından bahisle yürütmenin durdurulmasına karar vermiştir.

28.11.2017 tarihli değişiklikle birlikte tebliğin yapılamaması veya tebellüğden kaçınılması hallerinde yapılması gereken işlemlerden olan, komşulardan biri veya muhtar veya ihtiyar heyetinden biri veyahut bir zabıta memuru huzurunda yapılması ve bu durumun taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza konulmak ve hazır bulunanlara da imzalatılması zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır.

Görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunundaki tebligat hükümleri ile Tebligat Kanunundaki hükümler farklılık göstermektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Tebligat Kanununa göre özel kanun teşkil ettiği için 213 sayılı kanunun tebliğ ile ilgili hükümleri uygulanacaktır. Bu durum uygulamada posta memurlarının yanlışlık yapmasına sebep olmakta ve evraklarının tebliğ edilememesi sonucuna yol açmaktadır. Vergi dairesinin göndermiş olduğu tebligatları posta memurlarının Tebligat Kanunu m.21,m.35'e göre tebliğ etmesiyle tebligat usulsüz hale gelmekte ve bu sebeple bir çok vergi cezası tebliğ edilememektedir. İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 27.04.2017 tarihli 2017/413 E., 2017/695 K. Numaralı kararında şu şekilde belirtilmiştir. ‘’ 7201 Sayılı Tebligat Kanunu'ndan farklı olarak, 213 Sayılı Kanun hükümlerinde, kapıya ilan yapıştırılarak evrak muhtara bırakılmak suretiyle tebligat yapılması şeklinde bir tebligat prosedürün öngörülmediği dikkate alındığında, davacı adına düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinin Tebligat Kanunu uyarınca tebliği usulüne uygun kabul edilemeyeceğinden, söz konusu ihbarnamenin davacı açısından hüküm ifade edeceği tarihin öğrenildiği iddia edilen 24.05.2016 tarihi olduğu, bir başka anlatımla 2010 yılına dair özel usulsüzlük cezasının zaman aşımı süresinin son günü olan 31/12/2015 gününe kadar tebliğ edilmediği, bu durumda; 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde kesilmesine rağmen tebliğ edilmeyen davaya konu özel usulsüzlük cezasının 213 Sayılı Kanun'un 114. maddesi uyarınca zaman aşımına uğradığı ve bu cezada yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiş olup, karar usul ve yasaya uygun olup, kararın kaldırılmasını gerektiren başka bir neden de bulunmamaktadır. Açıklanan nedenle; istinaf başvurusunun reddine...’’²⁰

²⁰ İzmir BİM 3. Vergi Dava Dairesi 27.04.2017 gün, 2017/413 E., 2017/695 K.

B.3.b Memur Vasıtası İle Tebliğ

Memur vasıtası ile tebliğ Vergi Usul Kanununun 107. Maddesinde açıklanmıştır. Bu madde ile Maliye Bakanlığı tebliğleri sadece posta ile değil memur vasıtası ile de yapılabilmesi için yetkilendirilmiştir. Taktir hakkı tebliği çıkaracak makama bırakılmıştır.²¹ 107nci maddenin ikinci fıkrasına göre ise memur vasıtası ile yapılan tebliğde de bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulacağından bahsedilmiştir. Yani maliye memuru da PTT tebliğ görevlisinin uyması gereken görevlere uymakla yükümlüdür. Keza eğer memur eğer PTT tebliğ görevlisi gibi hareket etmez ise tebligatın usulsüz sayılacağı Danıştay kararları ile sabittir. Örneğin Danıştay 4. Dairesinin 10.02.11 tarihli 2008/5721 E., 2011/630 K. Numaralı kararında ‘ ‘ ... *Maliye Bakanlığı'nın tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkili olduğu, bu madde hükmünün uygulanmasında da bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan yasal düzenlemenin değerlendirilmesinden, tebligatın posta yoluyla yapılabileceği gibi Maliye Bakanlığı'nın gerekli gördüğü hallerde memur vasıtasıyla da yaptırılabilceği, idarece memur vasıtasıyla tebliğ yaptırılması durumunda posta yoluyla tebliğe ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Dosyanın incelenmesinden, davacı adına yapılan tarhiyata İlişkin ihbarnamenin ve sonrasında düzenlenen ödeme emrinin davacının ikametgah adresinde memur eliyle tebliğ edilmeye çalışıldığı, davacının bilinen ve tespit edilen adreslerinde çeşitli tarihlerde bağlı olunan mahalle muhtarları nezdinde düzenlenen adres tespit tutanakları ile adreste bulunamama halinin tespit edildiği belirtilmişse de; yukarıda ifade edildiği üzere memur vasıtasıyla yapılacak tebliğlerde 213 sayılı Kanunun 102'nci maddesinde belirtilen usul ve esaslara uyulması gerektiği açıktır. Bu anlamda şayet adreste bulunamama nedeniyle tebliğ imkansızlığı söz konusu ise, memur tarafından düzenlenen adres tespit tutanağının kanunen geçerli bir tebligat belgesi olarak kabulü için, öncelikle tebliğ edilmeye çalışılan evraka ilişkin bilgiler ihtiva etmesi yani onunla ilişkilendirilmesi ve 213 sayılı Kanunda belirtilen şekil şartlarını ihtiva etmesi gerekmektedir. Dosyada bulunan adres tespit tutanaklarının ise vergi ceza ihbarnamesi ve ödeme emrinin tebliğine ilişkin olup olmadığı hususunda bir bilgi içermediği dolayısıyla ilişkilendirilmediği görülmektedir. Usulüne uygun olarak tebliğ işlemleri tamamlanmadığı anlaşılan kamu alacağının kesinleştiği söylenemeyeceğinden, haciz işleminin iptaline karar veren Mahkeme kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır. ‘ ‘²² şeklinde belirtilmiştir. Yani görüleceği üzere usul anlamında posta yolu*

²¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) , Ekin Yayınları, 9. Baskı, 2018 syf. 199

²² Dş 4. D. 10.02.11 gün ve 2008/5721 E., 2011/630 K.

ile tebliğ ile memur vasıtası ile tebliğ arasında fark yoktur. Tek fark tebliğ evrakının PTT memuru aracılığı ile değil de Vergi Dairesi memuru ile ulaştırılmasıdır.

98 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunun Genel Tebliği uyarınca ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk konusu olan özel ve müstacel hallerde ilişkin tarhiyatlara ait tebliğlerin posta ile yapılan tebliğde, muhatabın adresini değiştirmemesine veya geçici olarak başka bir yere gitmemesine rağmen tebliğin yapılmaması gibi özel hallerde ikinci tebliğin, 213 sayılı Vergi usul Kanununun 107. Maddesi uyarınca, memur vasıtası ile yapılması uygun görülmüştür.²³

Memur vasıtasıyla yapılan tebliğe genellikle acele hallerde başvurulmaktadır.²⁴ Özel ve acele durumların tespiti idarenin takdirine bırakılmıştır.²⁵ Genellikle, aynı yerleşim yerindeki yükümlü ya da sorumlulara ve ivedi durumlarda memur aracılığı ile tebliğ yapılmaktadır. Bu ivedi durumlara örnek olarak zamanaşımına uğrama ihtimali olan vergi borçlarının tebligatları sayılabilir. Zimmet defteri muhatap tarafından imzalanmak suretiyle evrak tebliğ edilmektedir. Tebliğ günü olarak, yükümlü ya da sorumlunun zimmet defterini imzaladığı tarih esas alınmaktadır.²⁶

B.3.c Dairede ya da Komisyonunda Tebliğ

Vergi Usul Kanununun 93ncü maddesinin 2nci fıkrası uyarınca ilgilinin kabul etmesi halinde tebliğin dairede ya da komisyonunda yapılması da uygun görülmüştür. Bu tür bir tebliğin yapılabilmesi için, tebligatı alacak olan kişinin bunu kabul etmesi gerekmektedir. Bu durum ise dairede ya da komisyonunda tebliğin istisnai bir yöntem olduğunu göstermektedir. Görüldüğü üzere burada tebligatı alacak olanın rızası şart koşulmuştur. Bunun asıl sebebi dairede ya da komisyonunda tebliğ alanın, tebliğ evrakı tebliğ edilinceye kadar geçecek sürede düşünme hakkını yitirmiş olmasından kaynaklıdır. Danıştay kararlarında da bu tebliğ yönteminin rızaya bağlı bir tebliğ yöntemi olmadığı açıktır. Örneğin Danıştay 10. Dairesinin 22.02.2001 tarihli, 1998/7038 E., 2001/693 K. Numaralı kararında ‘... *Yukarıdaki maddelerin birlikte incelenmesinden; Vergi Usul Kanununa göre, bilinen adrese tebliğin esas olduğu, tebliğin dairede yapılabilmesinin muhatabın kabulüne bağlı olduğu, ilgilinin dairede yapılmak istenilen tebliği kabul etmemesinin tebellüğden imtina olarak değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı, ancak bilinen adrese usulüne uygun olarak yapılan tebliğden imtina halinde, 213 sayılı Yasanın 102. maddesinin son fıkrasına göre işlem*

²³ Doç. Dr. Uğur Yiğit, Vergi Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019 syf. 231

²⁴ Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Ankara, Yetkin Basımevi, 2007

²⁵ Dş. 9.D 17.11.1976 gün ve E.1976/536, K.1976/2957,

²⁶ Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Ankara, Yetkin Basımevi, 2007

yapılarak tebliğin gerçekleştirilmesinin gerekeceği açıktır. Dava dosyasının incelenmesinden; davacı adına düzenlenen ve dava konusu edilen 3.11.1997 günlü, 293 takip nolu ödeme emrinin 21.11.1997 tarihinde dairede davacıya tebliğ edildiği, ancak davacının imzadan imtina ettiği kaydının bulunduğu, söz konusu ödeme emrinin iki icra memuru, tahsildar ve saymanlık müdürünce de imza daireye geldiği, kendisine ödeme emrinin tebliğ için sunulduğu, ilgilinin imzadan imtina ettiği hususunun yer aldığı anlaşılmıştır. Yukarda yapılan açıklamalar karşısında, muhataba ödeme emrinin dairede tebliğ edilebilmesi, ilgilinin kabulüne bağlı olduğundan, dava konusu ödeme emrinde davacının imzadan imtina ettiği 21.11.1997 tarihinin tebliğ tarihi olarak kabulüne olanak bulunmadığı, davalı idarece de söz konusu ödeme emrinin yeniden tebliğe çıkarıldığı yolunda bir sav ileri sürülmediğine göre, davacının dava dilekçesinde tebliğ tarihi olarak belirttiği 1.12.1997 tarihi dikkate alındığında 8.12.1997 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunmadığından, davanın esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken davanın süre yönünden reddi yolunda verilen idare mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir...’’²⁷ denilmiştir.

Aynı şekilde 213 sayılı yasanın 106ncı maddesi uyarınca; ilan yoluyla tebligatta, *ilan üzerine bizzat veya bilvekele müracaat edenlere, yerinde tebligat yapılabilir.* Vergi dairesinde veya komisyonda tebliğ yapılan muhatabın, tebligatı aldığına dair imzasının alındığı gün, tebliğ günü sayılacaktır.²⁸

B.3.d Elektronik Ortamda Tebliğ

6009 sayılı kanunla Vergi Usul Kanununa işlenen elektronik tebliğ 213 sayılı kanunun 107/A maddesinde açıklanmıştır. Buna göre yine VUK hükümlerine göre tebliğ yapılacak kişilere, tebliğe elverişli elektronik bir adres aracılığıyla elektronik ortamda tebligat yapılabilir. (VUK.m.107/A) Elektronik tebligat teknolojinin gelişmesiyle ortaya çıkan, posta ile tebliğin usullerine bağlı kalınmaksızın tebliğin yapılabildiği ve tebliği kolaylaştıran bir tebliğ yöntemidir. Posta ile tebliğin karışık usullerine maruz kalmadan, daha hızlı, daha güvenli ve hata yapılma ihtimali düşük bir tebliğ imkanı sağlamaktadır. Vergi dairesinde düzenlenen evrağın, posta memuruna ulaşması, akabinde usule uygun şekilde tebligatın yapılması, tebligatın üzerine yazılacak olan yazıların belirlenmesi, muhatabın adreste bulunamaması durumunda yapılacak olan işlemlere gerek kalmadan tebliğin yapılmasına olanak tanımaktadır. Ayrıca elektronik tebliğe kıyasla daha ilkel bir yöntem olan posta ile

²⁷ Dş. 10. Dairesi 22.02.2001 gün, 1998/7038 E., 2001/693 K.

²⁸ Şevki Özbilen, Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 171.

tebliğde kaybedilecek zamanı da engellemektedir. Elektronik ortamda tebligat bir kolaylık olduğu gibi aynı zamanda bazı kişiler için de zorunluluktur. Kurumlar vergisi mükellefleri, Ticari zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar, ,isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebliğ yapılmasını isteyenler bildirimde bulunarak elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak zorundadırlar. Elektronik tebligat adresi kullanması zorunlu olan kişilerin elektronik adres için şifre talebinde bulunmaması durumunda bir takım görüş aykırılıkları çıkmış durumdadır. Vergi idaresi bu kişilere özel usulsüzlük cezası kesmesi üzerine bu durum dava konusu olmuştur. Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri kurulunun 14.11.2018 tarihli, 2018/1066 E., 2018/833 K. Numaralı kararıyla bu durumun özel usulsüzlük cezasına sebep olamayacağından şu şekilde bahsetmiştir. Danıştay kararından özetle ‘‘ Vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esasları belirlemek amacıyla getirilen Tebliğin davaya konu ceza hükümlerine ilişkin bölümünde bu Tebliğ ile getirilen yükümlülöklere uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca, Kanunun mükerrer 355'inci maddesindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı yolunda düzenleme yapılmışsa da mükerrer 355'inci maddede, 107/A maddesinden bahsedilmemektedir. 148, 149 ve mükerrer 257'nci maddelerde de Tebliğin getiriliş amacıyla doğrudan bağlantılı durumlar düzenlenmemiştir. Bu durumda, davalı idare tarafından sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın düzenleyici işlem ile suç ve ceza ihdas edilmiş olması karşısında söz konusu düzenlemenin "Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi"ne aykırılık teşkil ettiğı açıktır. Ayrıca, 213 sayılı Kanuna 107/A maddesinin eklenmesine ilişkin 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısının 7'nci maddesiyle ilgili olarak komisyon raporunda, bu maddede tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğı getirme konusunda na yetki verildiğı ancak, bu zorunluluğı uymayanlara ne tür ceza kesileceğı konusunda tasarıda bir belirleme yer almadığı, bu nedenle Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 'inci maddesinin 1'inci fıkrasına 107/A madde numarası eklenerek belirleme yapılması gerektiğı yolunda düşölen muhalefet şerhi de yapılan tespiti destekler mahiyette olup bu gerekçeyle kaldırılması gereken özel usulsüzlük cezasını, Kurulun 8.11.2017 gün E:2017/618, K:2017/521 sayılı bozma kararına atıf yaparak kaldıran Daire kararının anılan hüküm fıkrasında, sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görölmemiştir. Açıklanan nedenlerle, Hazine ve Gelir İdaresi Başkanlığının temyiz isteminin kabulü ile Danıştay Dördüncü Dairesinin, 8.5.2018 gün ve E:2017/1139, K:2018/4351 sayılı kararının, dava konusu düzenleme

hakkında karar verilmesine yer olmadığına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının temyiz isteminin ise reddine; yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 14.11.2018 gününde oyçokluğuyla karar verildi...”²⁹ şeklinde bahsedilmiştir.

Bu mükelleflerin dışında kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden kişiler de sistemden isteğe bağlı olarak yararlanabileceklerdir.³⁰ Elektronik tebliğin en önemli farklılıklarından birisi bu kanunun 93. Maddesine bağlı kalmadan kendine has şekilde yapılabilmesidir.

Diğer bir farklılık ise elektronik yolla yapılan tebligat, posta ile tebliğdeki gibi ulaştığında değil, muhatabın elektronik tebligat adresine ulaştığı andan itibaren 5 gün sonra tebliğ edilmiş sayılır. (VUK.m.107/A/2) Elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili olarak Maliye Bakanlığı yetkilendirilmiş olup, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye de yetkilidir.³¹

B.3.e İlan Yolu İle Tebliğ

İlan yolu ile tebliğin hangi hallerde yapılabileceği VUK’un 103ncü maddesinde işlenmiştir. Tebligatın ilanen yapılabilmesi için 4 tane durum öngörülmüş olup bunlar şu şekildedir; Muhatabın Vergi Usul Kanununun 101. Maddesinde sayılı olan bilinen adresler kapsamına giren bilinen adresi yoksa, yine 101. Maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde sayılan adreslerine tebligat yapılamıyor ve muhatabın da adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi yoksa, yabancı memlekette bulunanlara tebliğ imkanı bulunamamışsa, başkaca nedenlerden ötürü tebliğ yapılmasına imkan bulunamazsa. 213 sayılı kanunun 103ncü maddesi de yine 28/11/2017 tarihli, 7061 sayılı kanunla değiştirilmiştir. Maddenin değiştirilmeden önceki halinde ilanen tebligatın oluşma şartları ise şu şekildedir. Muhatabın adresi hiç bilinmezse, Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse, Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa, Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa. Anılan değişiklikte muhatabın adresinin hiç bilinmemesi ve muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olması ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelmesi durumunda ilanen

²⁹ Dş. Vergi Dava Daireleri Kurulu, 14.11.2018 gün, 2018/1066 E., 2018/833 K

³⁰ Doç .Dr. Uğur Yiğit, Vergi Hukuku, Yetkin Kitabevi, Ankara, 2019, s. 230

³¹ Ankara Barosu Dergisi, Av. Burcu GÖRKEMLİ, 2017/3 (E.T. : 25.06.2019)

tebligat yapılacağı maddeleri kanundan çıkartılmış, onun yerine 101. Madde kapsamında bilinen adresi yoksa ve 101. Maddesinin 1 ve 2. Bentlerde sayılan bilinen adreslerde tebliğ yapılamaması halinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresi bulunamazsa ilan tebligatın oluşacağı şekilde değiştirilmiştir.

İlanın nasıl yapılacağı 104ncü maddede açıklanmıştır. İlan yazısı tebliğ yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve (3) numaralı bende göre ilana çıkarılır. Ancak tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, 2200 TL'den az vergi veya vergi cezası içeriyorsa ayrıca (3) numaralı bende göre ilan yapılmasına gerek yoktur. Artık ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen on beşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilecektir.(VUK.104/1-b:1) Akabinde ilan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. .(VUK.104/1-b:2) İlan ile yapılan tebliğin konusu 2.200 TL ile 220.000 TL arasında ise ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır. Tutarın 220.000 TL'yi aşması halinde ilan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır. (VUK.104/1-b:3) Yine ilan tebliğ yabancı ülkedeki kişiye tebliğ yapılamamsı sebebiyle yapılıyorsa tebliğ olunacak evrakın örnekleri yabancı memlekette bulunan mükellefin bilinen adresine ayrıca posta ile gönderilmek zorundadır. .(VUK.104/2)

Tebliğatın nasıl yapılacağı hususuna ilaveten ilanda bulunması gereken unsurlar da mevcuttur. Bunlar 213 sayılı yasanın 105nci maddesinde de açıklandığı gibi; ilgili vergiler, ilgilinin adı tüzel kişi ise unvanı, ilan tarihinden itibaren 1 ay içinde ilanı yapan makama başvurmaları veya açık adreslerini bildirmeleri, kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı şeklindedir. Bu zorunlulukların bir sebebi vardır. Tebliği alacak olanın tebliğ konusu hakkında bilgi edinme hakkı bulunmalıdır. ³²

Tebliğin ilgili bulunduğu vergiler belirtilecek, gerçek kişilerin adları yahut tüzel kişilerin unvanları yazılacak, bulunan söz konusu ilanda muhataplara, ilan tarihinden başlayarak bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya vekil aracılığı ile müracaat etmeleri veya taahhütlü mektup yahut telgrafla açık adreslerini bildirmeleri istenecektir. İlave olarak ilanda muhataba süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı da bildirilir. Kişi bu muameleden sonra tebligatı almaya gelirse veya adres belirtirse tebligat dairede veya posta ile tebliğ edilir. Eğer bu süre içerisinde herhangi bir bildirim yapmazsa süre sonunda tebliğ yapılmış sayılır.

³² Dş. 13.D. 09.07.1975 gün ve E.1974/3467, K.1975/2552.

III. USULSÜZ TEBLİGATIN SONUÇLARI

Vergi hukukunda yapılan tebliğ ile, vergi dairesinin yapmış olduğu hesaplama konusunda mükellefin onayı alınmakta ve mükellef tarafından da tebliğ konu belgelerin kontrolü sağlanmaktadır.³³ Tebligatın usulsüz bir şekilde yapılması iki şekilde olabilmektedir. Tebliğ edilen belgelerde usulsüzlük olması ve tebliğ yönteminde usulsüzlük olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

A. Tebliğ Edilen Belgelerde Usulsüzlük

Hukuki anlamda bir sonuç doğuracak tebligatın yazılı ve usule uygun şekilde yapılması şarttır. Tebliğ yöntem olarak her ne kadar usulüne uygun yapılmış olsa da tebliğ edilen belgelerde bazı eksiklikler olabilmektedir. Bu eksikliklerin tebligatın geçerliliğine etkili olması, eksikliğin esasa etkili olmasıyla ölçülmüştür. Belgelerdeki bu şekil hataları esasa etkili değilse, tebligat geçerlidir.³⁴ Ancak belgelerdeki şekil hataları esasa etkili ise tebligat geçersiz sayılacaktır.

Hangi eksikliklerin esasa etkili olacağı ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 108. Maddesinde gösterilmiştir. Buna göre mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması esasa etkili eksikliklerden sayılmış olup bunların birisinin varlığı durumunda belgeler geçersiz sayılmaktadır.

B. Tebliğ Yönteminde Usulsüzlük

Tebliğ edilen evrakta esasa etkili bir eksiklik bulunmasa bile, eğer tebligat Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre doğru bir şekilde tebliğ edilmemişse bu da tebligatı geçersiz sayacaktır. Tebliğin geçersiz sayılmasının vergi idaresinin sonraki işlemleri ve dava açma süresi bakımından olmak üzere iki sonucu bulunmaktadır.³⁵

Vergi idaresinin işlemleri ile ilgili sonucu, vergi idaresinin ödeme emri yollanması, haciz işlemini uygulaması gibi işlemleri yapamayacağı sonucunu doğurmasıdır. Tebligat geçersiz sayıldığı için artık vergi dairesi yapması gereken işlemlere devam edemeyecektir.

³³ Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2013, s. 71.

³⁴ Dş. 3.D. 29/1/1991 gün ve E.1989/53, K.1991/198,

³⁵ Prof. Dr. Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Ankara, Yetkin Basımevi, 2007

Dava açma süresi ile ilgili sonucu ise, dava açma süresinin başlamamış olmasıdır. Sorumlunun hakkında belirlenmiş olan vergi ve cezalardan haberdar olmasını sağlayan tebligat usule uygun yapılmadığında haliyle kişinin kendisini savunma süreleri işlemeye başlamayacaktır. Dava açma süresi, dava ve savunma dilekçeleri ile idari makamlara verilen itiraz ve başvuru dilekçelerinde bildirilen tarih; böyle bir tarih yoksa en geç, idari itiraz veya başvuru tarihinde tebligattan haberdar olduğu kabul edilerek duruma göre dilekçe veya dilekçenin kuruma verilmesi tarihinden itibaren hesaplanır.

IV. SONUÇ

Vergilendirme süreci verginin tarhı ile başlar, tebliği, tahakkuku ve tahsili şeklinde devam eder. Tebliğ sürecinin amacı mükellefin vergi tarhı ile ilgili işletebileceği süreleri başlatmak ve kayıtsız kalırsa tahakkuk aşamasına geçmektir. Tebliğ aşamasında meydana gelen bir usulsüzlük sürecin tahakkuk aşamasına geçmesine engel olacak ve vergi borcu ödenmesi zorunlu olan bir borç olmaktan çıkacaktır.

Vergi hukukunda vergilendirme sürecinde yapılacak tebligatlara 213 sayılı yasanın ilgili hükümleri uygulanırken yargılama sürecinde Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır. Tebliğ işlemleri yapılırken, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen usul kurallarına uyulmaması durumunda, tebligat usule aykırı bir şekilde yapılmış olacaktır.³⁶ Tebligatın usule uygun yapılmaması durumunda mükellefin vergi borcu da doğmayacaktır. Ancak usulüne uygun yapılmayan tebliğ işlemi, tek başına dava edilemeyip; asıl idari işlemle birlikte dava edilebilmektedir.

Tebligatın usule uygun olarak yapılmaması verginin ortadan kalkması gibi sonuçlar da doğurabilmektedir. Örneğin zamanaşımı yaklaşmış bir vergi borcunu tebliğ edilirken, vergi dairesi belgelerde esasa etkili bir eksiklik yaparsa veya tebliğ memuru usulsüz evrakları usulsüz şekilde tebliğ ederse, verginin tarhiyattan terkini gerçekleştirecek ve bu süreçte de zamanaşımı geçmiş ise artık vergi tarh edilemeyecektir. Bu sebeple böyle büyük sonuçlara yol açacak kadar önemli tebliğ sürecinin dikkatli ve esasa uygun yürütülmesi gerekmektedir. Bu sebeptendir ki 213 sayılı yasada ve ilgili tebligat yasalarına tebligat hususu ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve dikkat edilmiştir.

³⁶ 2017/3, Ankara Barosu Dergisi, Av. Burcu GÖRKEMLİ

KAYNAKÇA

1. TBB Dergisi 2014 (114), KURT KONCA, Nesibe, Türk Hukukunda Tebligata İlişkin Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri
2. KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Ankara, Yetkin Basımevi, 2007
3. TC Adalet Bakanlığı, Eğitim Dairesi Başkanlığı, Aday Memur Hazırlayıcı Eğitimi, Tebligat Hukuku Ders Notu
4. ATAR, Yavuz, Vergi Hukuku, Mimoza Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Konya, 2004
5. AKSOY, Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, 6. Baskı, İstanbul, 2010
6. ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayınları, 5. Baskı, Bursa, 2014
7. ÖZBİLEN, Şevki, Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013
8. Ankara Barosu Dergisi, Av. Burcu GÖRKEMLİ, 2017/3
9. AKDOĞAN, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2013
10. YİĞİT, Uğur, Vergi Hukuku, Yetkin Kitabevi, Ankara, 2019
11. ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayınları, 9. Baskı, Bursa, 2018
12. YÜCE, Mehmet, ÇELİK, Muhammet, Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku, Ekin Yayınları, Bursa, 2017
13. ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, Vergi Hukuku, Ekin Yayınları, 9. Baskı, 2018
14. ŞENYÜZ, DOĞAN, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, Yaklaşım Yayınları, 2. Bası, Bursa, 1997